

Lagrådsremiss

Förfaranderegler för alternativa drivmedel

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 14 oktober 2010

Anders Borg

Agneta Bergqvist
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Regeringens skattestrategi för koldioxidneutrala drivmedel har inneburit att samtliga biodrivmedel fullständigt befriats från energiskatt och koldioxidskatt. EU-kommissionen har statsstödsgodkänt den svenska skattebefrielsen av biodrivmedel till och med utgången av 2013. För andra biodrivmedel än biogas ges skattebefrielsen, med stöd av en bestämmelse i energiskattelagstiftningen, genom individuella dispensbeslut av regeringen. Samtliga nu gällande dispensbeslut löper ut den 31 december 2010.

EU:s nya bränslekvalitetsdirektiv ska senast den 1 januari 2011 genomföras i svensk rätt. Bland de nya reglerna i direktivet finns en ändrad bränslespecifikation som gör det möjligt att blanda in upp till maximalt 10 procent etanol i bensen samt maximalt 7 procent FAME i dieselolja.

Det är viktigt att regeringen, inte minst för statsstödskontrollen, har tillgång till uppgifter om mängderna skattebefriade biodrivmedel. Eftersom regeringens framtida dispensbeslut kan komma att innebära att etanol och FAME som låginblandas i fossila drivmedel skattebefrias upp till nivåer som underskrider de tillåtna nivåerna i det nya bränslekvalitetsdirektivet och skattebeläggs därutöver, blir kontrollmöjligheten än mer angelägen. Mot den bakgrunden aktualiseras en översyn av reglerna för förfarandet vid de skattskyldigas hantering av biodrivmedel.

I lagrådsremissen tydliggörs tillämpningsområdet för dispensbestämmelsen i energiskattelagstiftningen. Vidare görs en översyn av reglerna för förfarandet vid de skattskyldigas hantering av biodrivmedel. Skattebefrielsen för bränsle som omfattas av dispensbeslut

föreslås åstadkommas genom avdrag i den skattskyldiges deklaration. En förutsättning för avdraget är att den skattskyldige har ett eget dispensbeslut som omfattar hanteringen av bränslet.

Förslaget föranleder ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

Innehållsförteckning

| | | |
|----------|---|----|
| 1 | Beslut | 4 |
| 2 | Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi. | 5 |
| 3 | Ärendet och dess beredning | 6 |
| 4 | Regeringens möjlighet att ge skattelättnader för biodrivmedel samt de skattskyldigas hantering av sådana bränslen | 7 |
| 5 | Konsekvenser | 15 |
| 5.1 | Offentligfinansiella effekter | 15 |
| 5.2 | Administrativa kostnader..... | 15 |
| 6 | Författningskommentar | 16 |
| | | |
| Bilaga 1 | Promemorians lagförslag | 17 |
| Bilaga 2 | Förteckning över remissinstanserna..... | 18 |

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1776) om skatt på energi dels att 2 kap. 12 § samt rubriken närmast före 2 kap. 12 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 7 kap. 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Pilotprojekt

Befrielse från skatt i vissa fall

2 kap.

12 §¹

Regeringen får i särskilda fall medge *nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor.*

Regeringen får i särskilda fall *helt eller delvis* medge befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på

1. bränsle som framställs av biomassa, eller

2. annat bränsle än som avses i 1, som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter.

Första stycket gäller även om bränslet ingår som en beståndsdel i ett annat bränsle.

7 kap.

5 a §²

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som omfattas av dennes beslut om befrielse från skatt enligt 2 kap. 12 §. Avdrag medges i den omfattning som följer av detta beslut.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2006:1508.

² Tidigare 7 kap. 5 a § upphävd genom 2001:518.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen har, med stöd av 2 kap. 12 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, möjlighet att i särskilda fall medge nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor. För andra biodrivmedel än biogas har bestämmelsen under en längre tid använts för att åstadkomma den skattebefrielse som har följt av regeringens strategi för koldioxidneutrala drivmedel.

Samtliga nu gällande dispensbeslut löper ut den 31 december 2010. I samband med överväganden om fortsatta skattelättnader för de aktuella biodrivmedlen för tid därefter, har frågan uppkommit om det finns behov av att tydliggöra tillämpningsområdet för dispensbestämmelsen. Mot den bakgrunden aktualiseras också en översyn av de regler som gäller för förfarandet vid de skattskyldigas hantering av biodrivmedel.

En promemoria om dessa frågor har tagits fram inom Finansdepartementet. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2010/4430).

I denna lagrådsremiss behandlas de förslag som lagts fram i ovanstående promemoria.

EU-rättsliga aspekter

Skattelättnader för biodrivmedel är att betrakta som ett driftstöd som faller under artikel 107 i EUF-fördraget. Kommissionen har, genom beslut i statsstödsärenden N112/2004, EUT C 209/7 och N592/2006, EUT C 303/79, godkänt den svenska skattebefrielsen av biodrivmedel till och med utgången av 2013. Förslagen till ändringar av de nationella skattereglerna som lämnas i denna lagrådsremiss rör endast det sätt på vilket skattelättnaderna åstadkoms och bedöms inte vara av sådan beskaffenhet att det finns behov av att särskilt föranmäla dem till kommissionen för förnyad statsstödsprövning.

Någon anmälan av förslagen bedöms inte vara nödvändig enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter¹.

¹ EGT L 204, 21.7.1998, s. 37 (Celex 31998L0034).

4 Regeringens möjlighet att ge skattelättnader för biodrivmedel samt de skattskyldigas hantering av sådana bränslen

Regeringens förslag: Regeringen får genom dispensbeslut i särskilda fall helt eller delvis medge befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som framställs av biomassa eller på annat bränsle som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter. Möjligheten att medge befrielse från energiskatt och koldioxidskatt gäller även om bränslet ingår som en beståndsdel i ett annat bränsle.

Skattebefrielsen för bränsle som omfattas av dispensbeslut åstadkoms genom avdrag i den skattskyldiges deklaration. En förutsättning för avdraget är att den skattskyldige har ett dispensbeslut riktat till sig själv för det aktuella bränslet.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2011.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Kommerskollegium, Skatteverket, Skogsstyrelsen, Transportstyrelsen, BIL Sweden och Sveriges åkeriföretag* tillstyrker promemorians förslag. *Förvaltningsrätten i Falun, Jordbruksverket, Naturvårdsverket, Statens väg- och transportforskningsinstitut, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Lantbrukarnas riksförbund, Svensk Energi, Skogsindustrierna och Lantmännen Energi* har inga synpunkter på förslaget. *Sveriges lantbruksuniversitet, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser, Institutet för jordbruks- och miljöteknik* och *Regelrådet* avstår från att yttra sig. *Statens Energimyndighet* anser att den juridiska utformningen av de föreslagna förändringarna är lämpliga men avstyrker ändå förslaget som helhet. Detta mot bakgrunden att regeringen kan välja hur biodrivmedel ska få skattebefrielse utifrån kriterier som inte redovisats och frånga principen att det är uppfyllandet av hållbarhetskriterier som avgör om ett biodrivmedel ska räknas in i stödsystemet eller inte. Myndighetens åsikt delas av *Näringslivets regelnämnd (NNR)*, som anser att villkoren för dispensbesluten bör tydliggöras i lagtexten i syfte att ge marknaden den långsiktiga stabilitet som behövs för att säkerställa en ökad användning av biodrivmedel. Även *Trafikverket, Svenska Bioenergiföreningen (Svebio)* och *SEKAB* anser att det är centralt att hållbarhetskriterierna tillämpas vid dispensbesluten. *Svenska Petroleum Institutet (SPI)* tillstyrker förslaget med vissa reservationer. SPI, NNR och SEKAB betonar att en övergång från nettoredovisning till bruttoredovisning av skatt på biodrivmedel riskerar att medföra ökad administration för de skattskyldiga genom att affärssystemen måste anpassas. SPI påtalar även problem i samband med varulånehantering mellan oljebolagen, som kan aktualiseras vid en framtida begränsning av skattefriheten vid låginblandning. Både NNR och SPI anser att tidsfristen för omställningen är för kort. SPI avstyrker därför att de föreslagna reglerna

ska gälla från den 1 januari 2011 och anför att de i stället borde träda i kraft samtidigt som de nya reglerna om hållbarhetskriterier. Även NNR poängterar att dagens mer enhetliga system ger betydligt lägre administrativa kostnader jämfört med ett scenario där inblandningen kan variera över tid och mellan olika bolag. Naturvårdsverket, Statens Energimyndighet, Trafikverket, SPI och SEKAB uppmärksammar vikten av låginblandning av etanol och FAME för att uppnå målet om 10 procent förnybart i transportsektorn samt Sveriges klimatmål. De anför vidare att låginblandning är ett flexibelt, effektivt och kostnadseffektivt sätt att öka användningen av förnybara bränslen och anser att en eventuell begränsning av skattefriheten för låginblandade biodrivmedel kan komma att påverka andelen förnybara drivmedel som blandas i bensin respektive dieselolja. SEKAB anför även vikten av en rad andra stödåtgärder som inte berörs närmare här. Statens Energimyndighet efterfrågar kriterier för vilken volym biodrivmedel som ska få skattebefrielse. *Tullverket* påtalar att skatteavdrag kan medföra problem om den som fått ett dispensbeslut inte är upplagshavare eller lagerhållare. Svebio anser att det inte kan betraktas som statsstöd när ett biodrivmedel befrias från koldioxidskatt eftersom denna skatt ska tas ut på fossila bränslen. Mot den bakgrunden motsätter sig Svebio att koldioxidskatt tas ut för låginblandade biodrivmedel utöver en viss inblandningsnivå. Även Naturvårdsverket ifrågasätter om inte dispensbesluten bör inriktas på att ge befrielse från koldioxidskatten men inte från energiskatten. Enligt Svebio bör skattebefrielse gälla lika för alla biodrivmedel oberoende av inblandningsgrad. *Svenska Naturskyddsföreningen (Naturskyddsföreningen)* lämnar en del allmänna synpunkter om hur biodrivmedlen långsiktigt bör hanteras. Föreningen ifrågasätter vidare att begreppet ”bränslen från förnybara källor” ersätter ”bränsle som framställs av biomassa”. Naturskyddsföreningens uppfattning är dessa begrepp inte har samma innebörd. Skatteverket är positiva till förslaget, men föreslår dock att formuleringen av den föreslagna avdragsbestämmelsen i 7 kap. 5 a § LSE ändras så att användningsändamålet inte framgår av lagtexten utan att det i stället ska hänvisas till att avdrag medges i den omfattning som följer av regeringsbeslutet.

Bakgrund: Lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, reglerar skatter på både bränslen och elektrisk kraft. Skattereglerna är anpassade till rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturerad av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet², det så kallade energiskattedirektivet. Direktivet innehåller bestämmelser om vad som ska beskattas och hur detta ska ske. Grundregeln i såväl energiskattedirektivet som i LSE är att bränslen och elektrisk kraft ska beskattas. Av olika skäl kan viss användning av dessa energislag undantas från beskattning, antingen genom tvingande reglering eller att medlemsstaterna ges en möjlighet till detta.

Artikel 16.1 i energiskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att helt eller delvis tillämpa skattebefrielse för bland annat produkter som framställts av biomassa. Vidare finns en möjlighet för medlemsstaterna att ge skattelättnader för produkter som används inom pilotprojekt för

² EUT L 283, 31.10.2003, s. 51 (Celex 32003L0096).

teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor (se artikel 15.1 a i energiskattedirektivet).

De biodrivmedel som definieras som energiprodukter enligt 1 kap. 3 § LSE är skattepliktiga enligt 2 kap. 3 § LSE. Övriga biodrivmedel är skattepliktiga genom 2 kap. 4 § första stycket 1 LSE. Skatt på samtliga biodrivmedel ska tas ut med de skattebelopp som gäller för likvärdigt fossilt bränsle enligt 2 kap. 1 § LSE. Biogas är undantaget från skatteplikt enligt LSE, men från och med den 1 januari 2011 slopas detta undantag och skattefrihet för biogas åstadkoms i stället genom avdrag i den skattskyldiges deklaration (se 7 kap. 4 § LSE i dess lydelse enligt SFS 2009:1495).

Regeringens strategi för koldioxidneutrala drivmedel har inneburit att samtliga biodrivmedel fullständigt befriats från energiskatt och koldioxidskatt. För andra biodrivmedel än biogas ges skattebefrielsen genom dispensbeslut av regeringen. Samtliga nu gällande dispensbeslut löper ut den 31 december 2010. Dispensbesluten sker med stöd av 2 kap. 12 § LSE, som ger regeringen rätt att i särskilda fall medge nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som förbrukats inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor.

Ett 40-tal företag har enligt de gällande dispensbesluten skattebefrielse för olika biodrivmedel. Det rör sig om i huvudsak rapsmetylester, förkortad RME, och andra fettsyrametylestrar, förkortad FAME, samt etanol och olika vegetabiliska oljor för användning som motorbränsle eller tillsats i motorbränsle.

I fråga om låginblandning av etanol i bensen och av FAME i dieselolja sker i dag låginblandning med 5 volymprocent etanol i bensen respektive drygt 4 volymprocent FAME i dieselolja. För etanol motsvarar detta den inblandning som tillåts enligt den nu gällande bränslespecifikationen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/70/EG av den 13 oktober 1998 om kvaliteten på bensen och dieselbränslen och om ändring av rådets direktiv 93/12/EEG³, det så kallade bränslekvalitetsdirektivet. Inblandning av FAME i dieselolja regleras inte i det nuvarande direktivet. Enligt dispensbesluten ska energiskatt och koldioxidskatt under en viss tidsperiod inte tas ut för angivet biodrivmedel när detta säljs eller förbrukas som motorbränsle eller tillsats i motorbränsle av det företag som ansökt om befrielsen. Enligt Skatteverkets tillämpning kan ett dispensbeslut återopas vid skattedeklarationen av såväl det företag som beslutet riktat sig till som av någon i ett senare led av distributionskedjan. Den skattebefrielse som ges genom dispensbesluten ryms under artikel 16.1 i energiskattedirektivet och har vidare godkänts av kommissionen ur statsstödsynpunkt till och med utgången av 2013 (jfr ovan under avsnitt 3).

Senast den 1 januari 2011 ska EU:s nya bränslekvalitetsdirektiv genomföras i svensk rätt (Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/30/EG av den 23 april 2009 om ändring av direktiv 98/70/EG, vad gäller specifikationer för bensen, diesel och gasoljor och införande av ett system för hur växthusgasutsläpp ska övervakas och minskas, om

³ EGT L 350, 28.12.1998, s. 58 (Celex 31998L0070).

ändring av rådets direktiv 1999/32/EG, vad gäller specifikationen för bränsle som används av fartyg på inre vattenvägar och om upphävande av direktiv 92/12/EEG⁴). Bland de nya reglerna i direktivet finns en ändrad bränslespecifikation som gör det möjligt att blanda in upp till maximalt 10 procent etanol i bensin samt maximalt 7 procent FAME i dieselolja.

En av grundstenarna i de EU-gemensamma reglerna om förfarandet vid punktbeskattningen är det s.k. uppskovsförfarandet. Detta innebär att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt utan gränskontroller inom EU, att beskattningskonsekvenserna skjuts upp tills varorna når någon annan än en upplagshavare eller registrerad varumottagare och att beskattningen ska ske i konsumtionslandet.

Att varorna är skattepliktiga innebär emellertid inte att det inträder någon skattskyldighet. Varorna kan, trots att de i och för sig är skattepliktiga, bearbetas, förvaras och förflyttas inom ramen för ett system med skatteupplag, det s.k. uppskovsförfarandet, utan att skattskyldighet inträder. Skattskyldigheten inträder först då varorna av någon anledning inte längre omfattas av uppskovsförfarandet, t.ex. genom att de tas ut från ett skatteupplag eller att lagerbrist uppkommer. En vara omfattas av uppskovsförfarandet så länge den finns hos en upplagshavare i dennes skatteupplag eller transporteras mellan olika skatteupplag.

Artikel 20 i energiskattedirektivet innehåller en uppräknning av vilka bränslen som omfattas av uppskovsförfarandet och denna bestämmelse är införlivad i svensk rätt genom 1 kap. 3 a § LSE. Uppskovsförfarandet omfattar de mer vanligt förekommande fossila drivmedlen, som bensin och dieselolja, men även vissa produkter som helt eller delvis framställts av biomassa. I fråga om biobränslen tillkommer dock ett avsiktsrekvisit, som innebär att uppskovsförfarandet endast gäller när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle. Det rör sig om produkter enligt KN-nr 1507–1518, 3824 90 99 samt icke-syntetisk metanol (KN-nr 2905 11 00). För en närmare beskrivning av avsiktsrekvisitet, se proposition Anpassningar av energibeskattningen till energiskattedirektivet, m.m. (prop. 2006/07:13 s. 70 f.).

Enligt 4 kap. 3 § LSE får som upplagshavare godkännas den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs i Sverige avser att tillverka eller bearbeta bränslen eller i större omfattning hålla bränslen i lager. En förutsättning är dock att de i bestämmelsen uppställda kraven på skatteupplag och vandelsprövning uppfylls. I begreppet ”bränslen” ingår, i förekommande fall, att det ovan nämnda avsiktsrekvisitet ska vara uppfyllt. När den som i egenskap av godkänd upplagshavare tillverkar produkter som uppfyller dessa krav i ett skatteupplag skjuts skyldigheten att betala skatt upp tills, i normalfallet, bränslet tas i anspråk i skatteupplaget eller tas ut från skatteupplaget och levereras till någon som inte är en upplagshavare. Den som yrkesmässigt tillverkar bränsle utanför ett skatteupplag blir skyldig att betala skatt i direkt anslutning till varje tillverkningstillfälle, se 4 kap. 1 § 7 och 5 kap. 4 § LSE.

⁴ EUT L 140, 5.6.2009, s. 88 (Celex 32009L0030).

Det finns också vissa möjligheter för annan än upplagshavare att i Sverige ta emot bränsle som flyttas enligt uppskovsförfarandet från ett annat EG-land. Den som avser att göra detta kan registreras som varumottagare, se 4 kap. 6 § LSE. Skattskyldigheten för varumottagaren inträder visserligen vid mottagandet av bränslet, men redovisning av skatten sker månadsvis på samma sätt som för upplagshavare. Det finns också möjlighet för en näringsidkare att vid ett enstaka tillfälle i Sverige ta emot bränsle som flyttas enligt uppskovsförfarandet från ett annat EG-land. Detta gäller under förutsättning att han godkänns som tillfälligt registrerad varumottagare, se 4 kap. 7 § LSE.

För bränslen, som inte faller inom uppskovsförfarandet, tillämpas ett nationellt system med godkända lagerhållare (se 4 kap. 15 § LSE, jfr beskrivning i prop. 2006/07:13 s. 75 ff.). Systemet med lagerhållare innebär att produkterna kan hanteras under skatteuppskov för tid innan leverans till någon som inte är lagerhållare. När det gäller drivmedel, aktualiseras systemet med lagerhållare för bränslen som beskattas enligt 2 kap. 3 § (andra energiprodukter än de som omfattas av 1 kap. 3 a §) och enligt 2 kap. 4 § LSE. Det rör sig exempelvis om bränslen som etyltertiärbutyleter, förkortas ETBE.

De administrativa reglerna för redovisning av energiskatt och koldioxidskatt på bränslen bygger i dag huvudsakligen på en bruttoredo-visning av skatten. Detta innebär att den skattskyldige i skattedeklarationen gör avdrag för skatt som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE eller som tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande. Regler om skattebefriad förbrukare finns i 8 kap. LSE. I fråga om bränslen för vilka ingen skatt ska tas ut med stöd av dispensbeslut enligt 2 kap. 12 § LSE tillämpas dock en nettoredo-visning. Något synligt avdrag görs alltså inte.

I sammanhanget kan nämnas att skattefriheten för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m. som uppvärmningsbränsle åstadkoms genom avdrag i den skattskyldiges deklaration om han förbrukat eller sålt sådant bränsle (se 7 kap. 3 § LSE). Den avdragsmöjlighet som införs för biogas den 1 januari 2011 är också utformad på detta sätt (se 7 kap. 4 § LSE).

Skälen för regeringens förslag: För att bidra till att målet om 10 procents andel förnybar energi i transportsektorn ska nås till 2020⁵, stimuleras en ökad användning av biodrivmedel genom skattebefrielse för sådana bränslen. Skattebefrielsen för E85 och andra höginblandade biodrivmedel, för biodrivmedel helt utan fossilt innehåll samt för låginblandade biodrivmedel ges genom dispensbeslut med stöd av 2 kap. 12 § LSE. Det är möjligt för regeringen att inom ramen för dispensbestämmelsen i LSE begränsa skattefriheten för etanol och FAME som låginblandas i fossila drivmedel så att dessa skattebefrias upp till en viss nivå. I den mån låginblandning i så fall skulle ske med andelar som överstiger den nivån, innebär gällande regler i LSE att energiskatt och koldioxidskatt tas ut för dessa biodrivmedel med belopp som gäller för

⁵ För en kortfattad beskrivning av de svenska målen på klimat- och energiområdet, se bl.a. prop. 2009/10:41 s. 103 ff.

likvärdigt fossilt bränsle. Detta innebär samma totala energiskatt och koldioxidskatt i kronor per liter för t.ex. etanol som för bensin. Energiskattedirektivet ger dock medlemsstaterna rätt att ge skattelättnader för biodrivmedel till och med år 2020, under förutsättning att statsstödsreglerna uppfylls. Att befria biodrivmedel från koldioxidskatt är att frånga regeln om beskattning enligt likvärdigt fossilt bränsle och är, i motsats till vad *Svebio* anför, att betrakta som ett statsstöd. Med den tvingande lagstiftning med maximala inblandningsnivåer som *Naturskyddsföreningen* förordar, skulle biodrivmedlen enligt principen ovan beläggas med den energiskatt och koldioxidskatt som gäller för motsvarande fossilt bränsle. Regeringen anser därför inte att en lagstiftad, tvingande inblandningsnivå är lämplig.

Regeringens dispensmöjlighet i 2 kap. 12 § LSE har i huvudsak i oförändrad form funnits i energiskattelagstiftningen sedan denna anpassades till EG-rätten vid det svenska inträdet i EU 1995. Vissa språkliga anpassningar gjordes av bestämmelsen när energiskattedirektivet genomfördes i svensk rätt 2007 (se prop. 2006/07:13 s. 123). Det är angeläget att skattereglerna är klart och tydligt utformade samt att i möjligaste mån samstämmighet råder mellan det språkbruk som används i olika delar av LSE. Vissa justeringar bör därför nu göras av dispensbestämmelsen i syfte att tydliggöra dess tillämpningsområde.

Med stöd av bestämmelsen kan regeringen medge nedsättning av skatt eller fullständig befrielse från skatt. Den benämning som numera används i t.ex. tabellen för skattebefriade användningsområden i 6 a kap. LSE är "helt eller delvis befrias från skatt". Motsvarande uttryck bör därför användas även i dispensbestämmelsen. Regeringen delar inte *NMR*:s åsikt att begreppet "helt eller delvis" har en vagare innebörd än dagens formulering utan anser att begreppen har samma innebörd. Vidare bör begreppet "bränslen från förnybara källor" bytas ut mot begreppet "bränsle som framställs av biomassa", eftersom detta begrepp numera förekommer såväl i andra bestämmelser i LSE som i relevant gemenskapsrätt. Regeringen bedömer, i motsats till *Naturskyddsföreningen*, att begreppen har samma innebörd och anser därför inte att någon förändring i sak uppkommer genom lagändringen. För att undvika oklarheter bör uttryckligen anges att reglerna även gäller om bränslet ingår som en beståndsdel i ett annat bränsle.

Det bör tydliggöras att dispens i form av skattebefrielse får medges i två skilda situationer, dels om bränslet framställs från biomassa, dels vid förbrukning av annat alternativt bränsle i pilotprojekt. Dispens från beskattning för "bränsle som framställs av biomassa" ryms antingen under artikel 16 eller artikel 15.1 a i energiskattedirektivet. I fråga om dispens från beskattning för annat bränsle än sådant som framställs av biomassa, är dock en förutsättning att omfattningen av bränslets användning ryms inom begreppet pilotprojekt (jfr artikel 15.1 a i energiskattedirektivet). Det kan noteras att det nuvarande svenska statsstödsbeslutet inte omfattar skattelättnader till andra bränslen än biodrivmedel.

Det är angeläget att de administrativa reglerna för hur skattefriheten åstadkoms är utformade så att goda förutsättningar skapas för den statsstöds kontroll som Sverige har åtagit sig att göra. Det är därför nödvändigt för regeringen att ha tillgång till uppgifter om skattefria volymer och de skattebelopp som inte betalas till följd av dispensbesluten. Om

skattebefrielsen vid låginblandning av biodrivmedel i bensin respektive dieselolja kommer att gälla upp till en viss nivå, medför även detta ett ökat behov av ändamålsenliga bestämmelser för att underlätta Skatteverkets skattekontroll. Mot den angivna bakgrunden bör en bruttoredovisning införas av skattelättnader som ges med stöd av regeringens dispensbeslut. Regeringen anser, i motsats till *SPI* och *NNR*, att behovet av bättre kontroll av de skattebefriade mängderna biodrivmedel är så pass viktiga att de föreslagna reglerna bör träda i kraft vid samma tidpunkt som förnyade dispensbeslut avses att börja tillämpas, dvs. den 1 januari 2011, även om detta innebär kort omställningstid för berörda företag. En avdragsbestämmelse för det skattebefriade bränslet bör därför införas i LSE. Härvid kan noteras att det underlag som behövs för att fullgöra denna bruttoredovisning redan i dag måste finnas i de skattskyldigas bokföring för att deklaration enligt dagens regler ska kunna fullgöras.

Naturvårdsverket, Statens Energimyndighet, Trafikverket, SPI och *SEKAB* uppmärksammar vikten av låginblandning av etanol och FAME för att uppnå målet om 10 procent förnybart i transportsektorn samt Sveriges klimatmål. De anför vidare att en eventuell begränsning av skattefriheten för låginblandade biodrivmedel kan komma att påverka andelen förnybara drivmedel som blandas i bensin respektive diesel. Vidare efterfrågar *Statens Energimyndighet* kriterier för vilken volym biodrivmedel som ska få skattebefrielse. Sådana överväganden är inte föremål för detta lagstiftningsärende, vilket enbart avser dispensregelns lagtekniska utformning.

Eftersom skattelättnaderna med stöd av dispensbestämmelsen kommer att gälla generellt för all användning av ett visst slags bränsle som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning, skulle det sedvanliga systemet med inköp i nästa led som skattebefriad förbrukare leda till en omfattande administrativ hantering. En förenklad avdragsbestämmelse finns för vissa uppvärmningsbränslen i 7 kap. 3 § och, från och med den 1 januari 2011, för biogas i 7 kap. 4 § LSE. Dessa bestämmelser innebär att den skattskyldige får rätt att göra avdrag i samtliga fall då han själv förbrukat bränslet som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning eller då han har sålt det för sådant ändamål (jfr prop. 2006/07:13 s. 60 och prop. 2009/10:41 s. 164). I det nu aktuella fallet anser dock regeringen, i likhet med *Skatteverket*, att användningsområdet för bränslet (dvs. i normalfallet som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle) även i fortsättningen bör framgå av regeringens dispensbeslut. Förslaget till lydelse av 7 kap. 5 a § LSE justeras därför i denna del i förhållande till promemorians förslag.

Det är nödvändigt att dispensbesluten utformas så att de omfattar visst angivet drivmedel som sökanden förbrukar eller säljer som motorbränsle eller som tillsats i motorbränsle. Dispensbesluten reglerar omfattningen av skattebefrielsen. Hanteringen av biodrivmedel ska dock alltjämt ske enligt förfarandereglerna i LSE. Detta innebär, som framgått av bakgrundsredogörelsen ovan, att sökanden i normalfallet hanterar bränslet i egenskap av godkänd upplagshavare respektive lagerhållare (beroende på vilket bränsle dispensen avser). Vid mottagande av bränsle från ett annat EG-land kan också förekomma att sökanden avser att agera

som registrerad varumottagare. Det finns alltså inte behov att ansöka om dispens för annan än den som är skattskyldig.

Tullverket efterfrågar förtydliganden om vad som gäller om den som fått en dispensbeslut inte är upplagshavare eller lagerhållare. Detta kan uppstå om godkännandet som upplagshavare eller lagerhållare återkallas. Förutsättningarna för detta regleras i 4 kap. 5 § respektive 15 § andra stycket LSE. Det rör sig i väsentligt antingen om misskötsamhet eller att upplagshavaren eller lagerhållaren själv begärt en återkallelse. Den av *Tullverket* påtalade situationen kan lösas genom att framtida dispensbeslut villkoras av att den som ges beslutet är godkänd som upplagshavare, lagerhållare eller, i förekommande fall, som registrerad varumottagare.

En annan situation är då skattskyldigheten uppstår i samband med import från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller lagerhållare. I detta fall kommer bestämmelsen om avdragsrätt i 7 kap. 5 a § LSE inte att vara tillämplig, eftersom förbrukningen eller försäljningen av det bränsle som omfattas av ett dispensbeslut inte har skett när deklarationen ska lämnas, vilket sker i samband med importen. Möjligheterna att bli godkänd som upplagshavare – särskilt då någon gräns för lagringskapacitet inte krävs av den som tillverkar bränsle – respektive lagerhållare får dock anses som tillfredsställande. Regeringen finner således inte att det finns skäl att överväga en kompletterande möjlighet till återbetalning av skatt i någon av de nu redovisade situationerna.

I enlighet med vad som utvecklats ovan gör den skattskyldige i sin deklaration avdrag för skatten på bränsle i den omfattning som följer av dispensbeslutet. Redovisningsskyldighet uppkommer dock endast i och med att skattskyldighet inträder för bränslet. Om en upplagshavare A säljer bränslet till en annan upplagshavare B inträder inte skattskyldighet när bränslet förs mellan A:s och B:s skatteupplag. För att upplagshavare B ska få del av skattelättnaden när han säljer bränslet till någon utanför uppskovsförfarandet, krävs därför att upplagshavare B har ett dispensbeslut riktat till sig själv för det aktuella bränslet.

Ett dispensbeslut som meddelats annan sökande än den som är skattskyldig för en viss mängd bränsle bör alltså inte kunna åberopas i den sistnämndas skattedeklaration. Det kan förekomma att samma bränslevolymer omfattas av flera än ett dispensbeslut. Eftersom skattelättnaden de facto inte aktualiseras förrän skattskyldigheten för bränslet inträder, sker dock redovisningsmässigt ingen dubbelräkning av det stöd som skattelättnaden utgör.

Av artikel 17.1 c i direktivet om förnybar energi (Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/28/EG av den 23 april 2009 om främjande av användningen av energi från förnybara källor och om ändring och ett senare upphävande av direktiven 2001/77/EG och 2003/30/EG⁶) följer att biodrivmedel och flytande biobränslen måste uppfylla fastlagda hållbarhetskriterier för att få ges finansiellt stöd. Hållbarhetskriterierna ska garantera att biodrivmedel och andra flytande biobränslen framställs på ett hållbart sätt. Som ett led i anpassningen till direktivet om förnybar

⁶ EUT L 140, 5.6.2009, s. 16 (Celex 32009L0028).

energi kommer skattefriheten för dessa bränslen att villkoras av att bränslena uppfyller de hållbarhetskriterier som lagts fast i direktivet från och med den 1 januari 2012, jfr prop. 2009/10:164. Regeringen anser, i likhet med *Statens Energimyndighet, Trafikverket, Svebio och SEKAB*, att hållbarhetskriterierna ska tillämpas vid beslut om hel eller delvis befrielse av skatten på drivmedel. Villkor om uppfyllda hållbarhetskriterier kommer därför att föras in i respektive dispensbeslut. Detta bedöms dock inte vara möjligt förrän från och med den 1 januari 2012, då ett administrativt system för en sådan kontroll beräknas vara genomfört i Sverige.

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 12 § och rubriken närmast före detta lagrum samt införandet av en ny paragraf, 7 kap. 5 a §, i LSE. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

5 Konsekvenser

5.1 Offentligfinansiella effekter

Lagändringarna medför inte några offentligfinansiella effekter.

5.2 Administrativa kostnader

Förslaget väntas inte medföra något administrativt merarbete för små företag i förhållande till större företag i form av förändrade rutiner, ytterligare uppgiftslämnade eller liknande. Införandet av en avdragsbestämmelse i LSE ökar endast marginellt den administrativa bördan för det begränsade antal skattskyldiga som bedöms komma att hantera bränsle som omfattas av dispensbeslut.

Skatteverket har anfört att regeländringarna medför kostnader för verket. Regeländringarna innebär att Skatteverket måste anpassa IT-stöd, ändra i deklarationsblanketter och deklarationsupplysningar samt ta fram nyhetsinformation för företagen och för internt bruk inom Skatteverket.

Skatteverkets ökade kostnader bedöms uppgå till 700 000 kronor av engångskaraktär. Av detta bedömer Skatteverket att ca 600 000 kronor åtgår till IT-utveckling och resterande 100 000 kronor till ändringar av deklarationsblanketter och deklarationsupplysningar. Förslaget bedöms inte medföra några ökade löpande kostnader för verket. Skatteverkets ökade kostnader ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

6 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

2 kap.

12 §

Genom ändringen görs vissa förtydliganden av bestämmelsens tillämpningsområde, jfr avsnitt 4 ovan. Med begreppet ”helt eller delvis medge befrielse från energiskatt och koldioxidskatt” i *första stycket* avses att nedsättning av skatt eller fullständig befrielse av skatt får medges. En definition av begreppet biomassa finns i 1 kap. 9 § LSE. Den definitionen motsvarar artikel 16.1 tredje stycket i energiskattedirektivet (jfr prop. 2006/07:13 s. 119).

I *andra stycket* förtydligas att reglerna i första stycket gäller även om bränslet ingår som en beståndsdel i ett annat bränsle. Produkter enligt KN-nr 3824 90 99, som exempelvis FAME och E85, består ofta av blandningar som endast delvis innehåller produkter som framställts av biomassa.

7 kap.

5 a §

I denna nya paragraf regleras möjligheten att göra avdrag för energiskatt och koldioxidskatt på det bränsle som den skattskyldige erhållit dispensbeslut om hel eller delvis skattebefrielse för. Möjligheten att göra avdrag gäller i den omfattning som följer av det dispensbeslut som omfattar bränslet. Detta innebär dels till vilken del skattelättnad ska ges, dels vilket användningsändamål som ska vara uppfyllt. Det sistnämnda torde, utifrån hittillsvarande praxis vid dispensbeslutens utformning, vanligtvis avse att den skattskyldige har förbrukat eller sålt bränslet som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle. Som framgår av avsnitt 4 krävs det att den skattskyldige har ett eget dispensbeslut för att kunna använda sig av avdragsbestämmelsen.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1776) om skatt på energi dels att 2 kap. 12 § samt rubriken närmast före 2 kap. 12 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 7 kap. 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Pilotprojekt

Befrielse från skatt i vissa fall

2 kap.

12 §¹

Regeringen får i särskilda fall medge *nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor.*

Regeringen får i särskilda fall helt eller delvis medge befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på

1. bränsle som framställs av biomassa, eller

2. annat bränsle än som avses i 1, som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter.

Första stycket gäller även om bränslet ingår som en beståndsdel i ett annat bränsle.

7 kap.

5 a §²

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som den skattskyldige själv förbrukat eller sålt som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning och som omfattas av dennes beslut om befrielse från skatt enligt 2 kap. 12 §. Avdrag medges i den omfattning som följer av detta beslut.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2006:1508.

² Tidigare 7 kap. 5 a § upphävd genom 2001:518.

Remissinstanser som yttrat sig

Förvaltningsrätten i Falun, Kommerskollegium, Tullverket, Skatteverket, Skogsstyrelsen, Jordbruksverket, Naturvårdsverket, Statens väg- och transportforskningsinstitut, Transportstyrelsen, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Statens Energimyndighet, Svenska Naturskyddsföreningen, Lantbrukarnas Riksförbund, Svensk Energi, Skogsindustrierna, Svenska Petroleum Institutet, Näringslivets Regelnämnd, BIL Sweden, Lantmännen Energi, Svenska Bioenergiföreningen och Sveriges åkeriföretag

Remissinstanser som avstått från att yttra sig

Sveriges lantbruksuniversitet, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser, Institutet för jordbruks- och miljöteknik och Regelrådet

Remissinstanser som inte avhörtts

Kungliga Skogs- och lantbruksakademien, Svenskt Näringsliv, Skogforsk och Världsnaturfonden

Övriga yttranden

Trafikverket och Sekab